

国際会計基準と環境引当金

— IASC概念フレームワークおよびIAS第37号を中心にして —

井 上 善 文

I. はじめに

近年、株主や債権者等を中心とする利害関係者は、企業活動の影響から生じる環境問題に対して高い関心を持ってきている。なかでも、環境破壊や環境汚染等から生じる環境負債が注目を集めている。しかし、環境負債が有する測定上の困難性および不確実性から、環境負債は財務諸表上で適正に会計処理・開示されてこなかった。したがって、企業が土壌や地下水等の汚染による巨額の負債をかかえる場合であっても、環境負債は財務諸表で報告されず、利害関係者が企業の実態を理解することは困難である。

現在、経済先進国において環境負債に関する会計基準は、全く未整備な状況であり⁽¹⁾、企業の実態を正しく財務諸表に表示していないことが非常に多いと考えられる。

国際会計基準審議会 (International Accounting Standard Board, 以下IASBと略称) においても環境問題に関連する将来の支出を規定する単独の会計基準は設定されていない。

国際会計基準 (International Accounting Standard, 以下IASと略称)⁽²⁾において、環境に関連する将来の支出が環境負債として計上されるためには、負債の定義を満たすことが必要である⁽³⁾。IASC概念フレームワークによれば、負債は、過去の事象から生じた特定の企業の現在の義務 (obligation) であると規定されている⁽⁴⁾。IASBは引当金に関する会計基準としてIAS第37号『引当金、偶発負債および偶発資産 (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets)』を設定している。例えば、IAS第37号では、汚染された土地の浄化、海底油田の修復、煤煙浄化装置の取付等が具体的な例として掲示されている⁽⁵⁾。

本稿は、まず、IASC概念フレームワークおよびIAS第37号を中心にして負債と引当金の定義、認識規準について理論的整理を行い、その考察をもとにして環境負債の概念を明確化し、その問題点を検討する。最後に環境引当金の具体的な仕訳例を考察する。

II. IASにおける負債概念および引当金概念

1. IASにおける負債および引当金の定義

IAS第37号は、IASC概念フレームワークを基礎として、引当金、負債、偶発債務、偶発資産およびリストラクチャリング等の定義を行っている。

IAS第37号によれば引当金を「時期または金額が不確実な負債である」と定義している⁽⁶⁾。IAS第37号は引当金を負債であると明示している。ある項目を引当金として負債の部に計上するためには、その項目が負債の定義に適合しなければならない。

上述のようにIASC概念フレームワークによれば、負債の定義は「負債とは過去の事象から発生した特定の企業の債務であり、これを履行するためには経済的便益を有する資源が当該企業から流出すると予想されるもの」と定義している⁽⁷⁾。

負債の定義に含まれる要件は、以下の3つに要約される⁽⁸⁾。

- (a) 過去の事象 (past event) に起因する義務であること
- (b) 現在の義務 (present obligation) であること
- (c) 弁済のために経済的便益を表す資源の流出が予測されること

したがって、引当金もこの3つの要件が備わってなければならない。引当金が他の負債項目と異なる特徴として、弁済時期と弁済金額に不確実性があることがわかる。

2. IASにおける負債および引当金の認識

負債の認識規準について、IASC概念フレームワークは「負債は、現在の義務を履行することによって経済的便益を有する資源が企業から流出する可能性が大きく、かつ、弁済が行われる金額が信頼性をもって測定されるときに、貸借対照表に認識される。」と述べている⁽⁹⁾。ある項目を引当金として認識するためには、その項目が負債の定義を満たし、負債の認識規準を満足しなければならない。

IAS第37号では、次の3つの要件が満たされた場合に、引当金が認識できる。

- (a) 企業が過去の事象の結果として、現在の（法的あるいは推定的）義務を有し、
- (b) その義務の弁済のために経済的便益を有する資源の流出を要求される可能性が高く、
- (c) 義務の金額について信頼性の高い見積もりができる場合にのみ認識しなければならない。

この認識規準は（I）現在の義務⁽¹⁰⁾、（II）過去の事象⁽¹¹⁾、（III）資源流出の高い可能性⁽¹²⁾、（IV）信頼性の高い債務の見積り⁽¹³⁾、から成り立っている。引当金は、信頼できる見積もりが可能であることを前提にして、負債として認識される。引当金は、現在の義務であり、義務を決済するために経済的便益をもつ資源が流出する可能性が高いからである。

引当金を負債と捉えているために、負債の特徴である現在の義務の存在を確認することが重要で

あると考えられる⁽⁴⁾。上記の要件から現在の義務は、法的義務 (legal obligation) と推定的義務 (constructive obligation) を含んでいることがわかる。

法的義務は「(a) (明記約款または諸条件についての暗黙の了解による) 契約, (b)法令または(c)その他の法令の運用から導き出される義務である」と規定されている⁽⁵⁾。法的義務は、商品の注文、金銭の消費貸借、不動産の賃貸借等の契約に基づいて負う義務である。また契約に基づかず法令の適用によって課せられる義務もある。法的義務の具体的な例として、罰科料や裁判判決による損害賠償金の支払義務および法人税や消費税の納税義務などである。

推定的義務とは「(a)確立されている過去の慣行、講評済みの方針または十分かつ具体的な声明によって、企業が他の利害関係者に当該企業が一定の責任を認めることを明らかにし、(b)その結果、当該企業はその責任を果たすであろうとの正当な期待を利害関係者にいだかせる場合に、企業の行動から導き出される債務である」と述べられている⁽⁶⁾。上記の定義から、推定的債務は企業の行動から生じる義務であることがわかる。すなわち、当該企業が自らの責任を認め、その責任を果たすであろうという期待を関係者にいだかせることによって発生するからである⁽⁷⁾。

IAS第37号は、推定的義務の具体例として、企業活動によって生じた環境汚染に対する企業行動を取り上げている⁽⁸⁾。例えば、土壌汚染浄化義務のない国で工場を操業している企業が、長年にわたり工場排出物によって工場敷地周辺の土地を汚染していた。浄化する法的義務はないが、当該企業が工場敷地周辺の土壌汚染を浄化するという方針 (環境浄化の実施規模、程度および時期等) を広く公表した。この場合、関係者は汚染浄化工事の実施という合理的期待をいただくから、推定的義務が発生する。

したがって、現在の義務は、法律との関係だけから発生するのではなく、企業が経済的便益をもつ資源の流出を将来に回避できない状況を生みだしていることから発生するのである⁽⁹⁾。

III. 環境負債の定義と認識

1. 環境負債の定義

環境負債とは、次のように2つのカテゴリーに分類される⁽¹⁰⁾。

(a) 過去の取引または事象に関連する環境のための将来の支出、たとえば、廃棄処分したサイト (site) あるいは現在利用しているサイトで起こった環境上の損傷を浄化するためになされるべき将来の支出

(b) 将来の取引または事象に関連する環境のための将来の支出、たとえば、環境上の損傷を予防するように設備を改造するために為されるべき将来の支出

以上のことから、(a)に該当すれば、将来の支出がほぼ確実であり、見積りが可能であれば、環境負債は財務諸表上に認識される。他方、(b)に該当すれば、将来の取引・事象に関連する環境上の支

出については、一定の条件を満足するならば、将来の損失に備えて引当金を設定することができる。

前節で述べたように、IASC概念フレームワークによれば、負債は過去の事象から発生した特定の企業の現在の義務と規定しており、またIAS第37号は、現在の義務には、法的義務と推定的義務が含まれると述べている。本稿では法律や規制によって要求されなくとも、企業が自らの環境方針によって環境に配慮し、または浄化を実施することを環境報告書において公言している場合には、浄化・修復を実施するために将来必要となる環境支出を環境負債として認識することが可能と考える。

2. 環境負債の認識

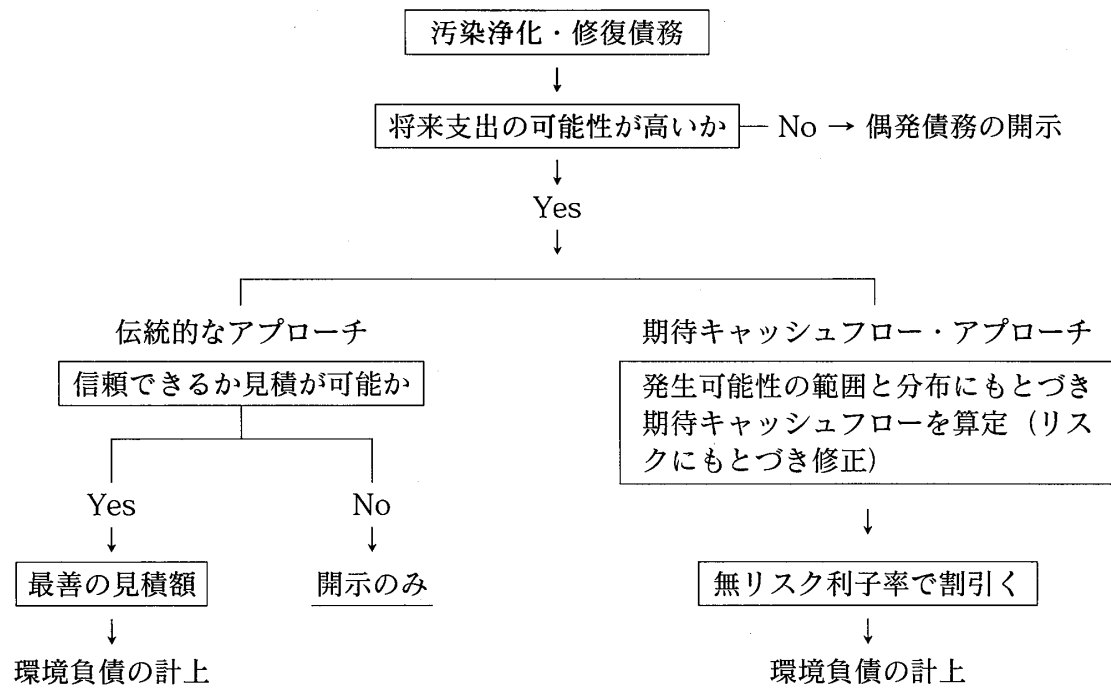
土壌汚染、大気汚染、水質汚染等の浄化・修復作業は通常10年や20年といった長期期間に及ぶため、将来の支出時期や金額に不確実性が伴うことが多く、また、浄化方法の変更や技術進歩、新しい法律の制定等によっても影響を受ける⁽²⁾。そのため、法律にもとづいて負担金額が確定される場合を除き、引当金として認識されるか否かが論点となる。

上述のように、IAS第37号は、引当金の認識要件として3つをあげていた。①過去の事象から生じる現在の義務、②資源流出の高い可能性、③信頼性の高い債務の見積りという要件から環境負債を考察すると、①汚染浄化・修復債務（義務）が存在しても、②将来支出の可能性が高くない場合は環境負債としては認識されず、偶発債務として財務諸表の注記に開示される。他方、仮に(b)将来の支出が高くても、信頼できる見積りが難しい場合、環境負債の測定が問題となる。

3. 環境負債の問題点－環境負債の測定規準

前述のように、環境汚染に関連する浄化・修復活動は、かなりの長期期間に及び、将来の支出時期や金額に不確実性を伴うことが多いために、IAS第37号では、貨幣の時間価値の影響が重要な場合は、引当金の金額は債務の弁済に必要な見込まれる支出の現在価値でなければならないとしている⁽²⁾。

《図1 環境負債の会計処理プロセス》



出所：阪智香 [2001b] 図 環境負債の会計 (p.30) および阪智香 [2003] 図6-3 環境負債の会計の概要 (p.141) をもとにして作成。

このように負債の認識に関する伝統的なアプローチでは、会計上の測定に限界があり、環境負債は、図1が示すようにオフバランスになることが多かったといえる²³⁾。

これに対して、FASBがSFAC第7号の中で提唱した期待キャッシュフロー・アプローチは、期待キャッシュフローを算定し、リスクにもとづき修正した後、無リスク利子率で割引くものである。このアプローチは、期待キャッシュフローの計算過程でリスク調整を行なうため、類似資産がない場合や将来支出の時期が不確実な場合でも、それを確率計算に反映させ現在価値を測定させることができる²⁴⁾。またSFAC第7号では環境修復負債が取り上げられており、その公正価値の見積もりは期待キャッシュフローが基礎になる²⁵⁾。

IV. 環境負債の会計処理

前節で、環境負債の定義、認識規準および測定問題について考察した。本節では環境負債の会計処理について具体的な事例を中心に検討する。具体的な事例はIAS第37号付録Cの中から取り上げることとする。

事例1 「汚染された土地：過去の事象が法的義務事象へ変換する場合」⁽²⁶⁾

石油産業会社は、土地を汚染しているが、法律で浄化する義務が課せられている場合のみ浄化する。現在その法律はないが、2000年12月31日に、汚染された土地の浄化を義務づける法律がその日以降それほど時を経ないで施行されることがほぼ確実である。

義務発生事象は、土地の浄化である。なぜならば、浄化を要求する法制化がほぼ確実になったからである。また経済的便益を示す資源の流出の可能性が高いと考えられる。したがって浄化コストの最善の見積もりで期末に引当金を認識する⁽²⁷⁾。この場合の会計処理は以下の通りである。

〈期末 (2000年12月31日) の仕訳〉

(借方) 環境浄化引当金繰入 XXX (貸方) 環境浄化引当金 XXX

事例2 「汚染された土地：過去の事象が推定的義務事象へ変換する場合」⁽²⁸⁾

石油産業会社は、土地を汚染している。しかし、法律によって土壌浄化は義務づけられていないが、当該企業は、汚染された土地の浄化を企業独自の環境基準の下に行なう。

義務発生事象は、土地の浄化であり、浄化の推定的義務を発生させる。なぜならば、この企業の業の行為は、企業が汚染を浄化するという妥当な期待を汚染の影響を受ける人々の側に惹き起こさせているからである。次に経済的便益を示す資源の流出の可能性が高いと考えられる。したがって、浄化コストの最善の見積もりで引当金を認識する⁽²⁹⁾。事例2の会計処理は以下の通りである。

〈期末の仕訳〉

(借方) 環境浄化引当金繰入 XXX (貸方) 環境浄化引当金 XXX

事例3 「海底油田」⁽³⁰⁾

ある企業が、海底油田の採掘事業に従事している。その海底油田採掘の認可契約は採掘終了後における油井設備の撤去および海底の原状回復を要求している。

最終コストの90%は石油採掘装置の撤去と採掘装置を建設することによって生じた損害の回復にかかわるものであり、10%は石油の採掘によって発生する。決算日現在、採掘装置は建設されているが、石油は採掘されていない。

採掘装置の建設は、その撤去および海底原状回復の義務付けの下に認可されているので、法的義務があり、義務事象が存在する。しかし、石油の採掘によって発生する損害の浄化は、採油がまだ行なわれていないので義務事象とはならない。次に経済的便益を示す資源の流出の可能性の高いと

考えられる。したがって、最終コストの90%は、石油採掘装置の撤去および海底の原状回復に関連するものであり、これについての最善の見積もりに対しては引当金を認識され、設備の原価に含められる。10%の採油に応じて発生するコストは、採油がなされた時に負債として認識する⁽⁹⁾。

〈石油採掘装置の建設時の仕訳（最終コスト100×90%）〉

（借方）石油採掘装置	90	（貸方）石油採掘装置撤去引当金	90
------------	----	-----------------	----

〈採掘時の期末の仕訳〉

なお、石油の採掘量は全体の10分の1、石油採掘装置の減価償却費を9とする。また減価償却費の記帳方法は直接法を適用している。

（借方）環境浄化費	1	（貸方）環境浄化債務	1
-----------	---	------------	---

（借方）減価償却費	9	（貸方）石油採掘装置	9
-----------	---	------------	---

〈石油採掘装置の撤去および改訂の原状回復時の仕訳〉

（借方）石油採掘装置撤去引当金	90	（貸方）現金	100
-----------------	----	--------	-----

環境浄化債務	10		
--------	----	--	--

V. おわりに

本稿では、IASC概念フレームワークやIAS第37号をもとにして、環境負債について概念的な整理を行い、環境引当金の会計処理を検討した。現行の会計基準では、統一的・標準的に規定された環境負債の会計処理および環境浄化引当金の設定は存在していないのである。今後、企業は土壌汚染等の環境問題への対応を迫られることになる。わが国でも環境負債および環境引当金に関する会計基準の整備を急ぐ必要があると思われる。

(1) 米国では他の先進諸国に先駆けて環境問題に関する会計基準が設定されている。

例えば、米国の環境問題に関する会計基準は以下の通りである。

米国財務会計基準審議会 (FASB)

財務会計基準ステートメント(SFAS)第143号『資産除去債務の会計処理』(2001年設定)

FASB緊急問題専門委員会(EITF)

Issue89-13『アスベスト除去費用の会計』(1989年設定)

Issue90-8『環境汚染処理費用の資本化』(1990年設定)

Issue93-5『環境負債の会計』(1993年設定)

米国公認会計士協会(AICPA)

Statement of Position(SOP)『環境修復負債』(1996年設定)

(2) IASCに代わる新組織としてIASBが2001年4月に発足した。それと同時に、今後IASBが公表

する会計基準はIASではなく国際財務報告基準(International Financial Reporting Standard : IFRS)と呼ばれることになった。しかし、本稿ではそうしたことを了承しながらも、IAS第37号が公表された当時の呼称を用いることにする。

- (3) 阪智香 [2001a] p.111。
- (4) IASC[1989]par.49。
- (5) IAS第37号では巻末に付録C：引当金の事例（例1~11）が以下のように列挙されている（下線は筆者）。

例1：保証，例2A：汚染された土地，例2B：汚染された土地および推定的義務，例3：海底油田，例4：払い戻し政策，例5：事業部門の閉鎖(決算日以前に未実施)，例6：煤煙浄化装置の取り付けに対する法的要求，例7：法人税法の改正の結果としての従業員の再訓練費，例8：負担付き契約，例9：単一の保証，例10：訴訟，例11：修繕および保守（例11A：改装コスト(法的要求)，例11B：改装コスト(法的要求はない)。

なお、この事例は、IAS第37号の一部を構成するものではないが、その認識規準を明らかにするための手助けとなるものである。

- (6) IASC [1998] par.10。
- (7) IASC [1989] par.49。
- (8) 太田正博 [2000] p.178。
- (9) IASC [1989] par.91。
- (10) IASC [1998] pars.15-16。
- (11) Ibid.,pars.17-22。過去の事象とは「企業がそれを決済する以外に現実的な代替手段をもたないような義務を生み出す事象」のことである。
- (12) Ibid.,pars.23-24。
- (13) Ibid.,pars.25-26。 par.10。
- (14) 大塚浩記 [2002]p.67。
- (15) IASC [1998]par.10。
- (16) Ibid.,par.10。
- (17) 太田正博 [2000] p.181。
- (18) IASC [1998] Appendix C,Example 2B。
- (19) 大塚浩記 [2002] p.68。松本敏史助教授は推定的義務を引当金の認識対象としている理由を「それ（推定的義務）を履行するコストと、これを履行しないときのコスト（社会的信用の失墜や売上の減少）を比較した場合、企業はこの推定的義務を履行せざるを得ず、その実質は強制力をもつ法的債務と異なるところがないと考えているからであろう」と述べている。
松本敏史 [2000] p.304。

- (20) CICA [1993] pp.v and 9-10 (平松一夫・谷口智香訳 [1995]、山上達人・菊谷正人 [1995] pp.77-78)。なお、環境負債の具体的な要素としては、浄化・修復活動の直接的なコストや、当該活動に携わると予想される従業員の人件費その他の手当等が含まれる。
- (21) 阪智香 [2001b] p.29。
- (22) IASC [1998] pars.45 and 48。
- (23) 阪智香 [2002] p.118。
- (24) 阪智香 [2003] p.142。
- (25) FASB [2000] par.117。
- (26) IASC [1998] 付録C、例2A。
- (27) Ibid., pars.14 and 22。
- (28) Ibid., 付録C、例2B。
- (29) Ibid., pars.10,14 and 22。
- (30) Ibid., 付録C：例C。
- (31) Ibid., pars.14。

〔付記〕 なお、本稿は日本簿記学会第20回全国大会（2004年8月28日、於：岡山商科大学）簿記理論研究部会「偶発事象の簿記処理」〔最終報告〕における報告原稿を加筆修正したものである。

《参考文献》

(邦文)

- 太田正博 [1999] 「第II部 引当金，偶発債務および偶発資産」『税経通信（臨時増刊）インタビュー国際会計基準』第54巻第14号。
- 太田正博 [2000] 「IAS37 引当金，偶発損失及び偶発資産」広瀬義州・間島進吾編著『コンメンタール国際会計基準』税務経理協会。
- 大塚浩記 [2002] 「国際会計基準における引当金－将来環境支出との関連を中心にして－」『経営行動研究年報(経営行動研究学会)』第11号。
- 阪智香 [2001a] 『環境会計論』東京経済情報出版。
- 阪智香 [2001b] 「土壌汚染が財務会計に与える影響～環境負債と減損～」『産業と環境』第30巻第12号。
- 阪智香 [2002] 「環境会計基準の必要性－環境コスト・環境負債の評価基礎と会計処理－」『社会関連会計研究（日本社会関連会計研究学会）』第14号。
- 阪智香 [2003] 「第6章 財務会計における「環境会計」」國部克彦・梨岡英理子編著『環境会計最前線－企業と社会のための実践的なツールを目指して』財団法人／省エネルギーセンター。
- 日本公認会計士協会国際委員会 [2001] 『国際会計基準審議会 国際会計基準書2001』同文館。

平松一夫・広瀬義州訳 [2002] 『FASB財務会計の諸概念[増補版]』中央経済社。

広瀬義州 [1999] 『IASC概念フレームワーク』広瀬義州・間島進吾編著『コンメンタール国際会計基準。』税務経理協会。

松本敏史 [2000a] 『国際会計基準と修繕引当金』『同志社商学』第51巻第5・6号。

松本敏史 [2000b] 『引当金会計理論のフレームワーク』井上良二編著『制度会計の論点』税務経理協会。

山上達人・菊谷正人編著 [1995] 『環境会計の現状と課題』同文館。

山下寿文 [2000] 『偶発事象会計の国際的調和化』同文館。

山下寿文 [2002] 『偶発事象会計論』白桃書房。

(洋 文)

CICA [1993] Environmental Costs and Liabilities : Accounting and Financial Reporting Issues (邦訳：平松一夫・谷口智香訳 [1995] 『環境会計』東京経済情報出版) .

FASB [2000] SFAC No.7, Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements.

IASC [1978] IAS10, Contingencies and Events Occurring After the Balance Sheet Date.

IASC [1989] Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statement.

IASC [1998] IAS37, Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets.